

Interpretace I–4

Odložená daň z přechodných rozdílů při ocenění majetkových účastí metodou ekvivalence

Účetní jednotky jsou povinny vést účetnictví tak, aby účetní závěrka sestavená na jeho základě podávala věrný a poctivý obraz předmětu účetnictví a finanční situace účetní jednotky (zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, § 7, odst. 1). Za vedení účetnictví je zodpovědná účetní jednotka. Tato interpretace není právně závazným stanoviskem, pouze vyjadřuje odborný názor Národní účetní rady a může být aplikována pouze v kontextu s Předmluvou Národní účetní rady k interpretacím českých účetních předpisů.

Odkaz: Zákon 563/1991 Sb., o účetnictví ve znění pozdějších předpisů
Vyhláška 500/2002 Sb ve znění pozdějších předpisů
ČÚS 003 - Odložená daň
ČÚS 008 - Operace s cennými papíry a podíly
ČÚS 020 - Konsolidace
Obchodní zákoník č. 513/1991 Sb. ve znění pozdějších předpisů
Zákon o daních z příjmů č. 586/1992 Sb. ve znění pozdějších předpisů

Popis problému

1. Zákon o účetnictví v § 27 umožňuje podíl, který představuje účast s rozhodujícím nebo podstatným vlivem, ocenit ekvivalencí (protihodnotou). Dle Českého účetního standardu č. 008 - Operace s cennými papíry a podíly, se příslušná změna ocenění zúčtuje kapitálově. V případě konsolidované účetní závěrky se ekvivalenční metoda použije pro účasti s podstatným vlivem a v souladu s § 66 vyhlášky č. 500/2002 Sb. a Českým účetním standardem č. 020 - Konsolidace se příslušný přírůstek odpovídající nárůstu podílu na vlastním kapitálu konsolidované účetní jednotky vykáže výsledkově.

Otázkou je:

- a) zda se v těchto případech zároveň vypočítá a vykáže odložená daň,
- b) zda se v případě jejího vykázání zúčtuje a vykáže vždy výsledkově (dle ČÚS č. 003).

Řešení problému

2. Odložená daň v případě ekvivalence se vypočítá a vykáže v návaznosti na zdanění případných budoucích výplat dividend nebo podílů na zisku ve výši daně vybírané srážkou dle zákona o daních z příjmů. Vzhledem k tomu, že tato daň podléhá osvobození u společností, které jsou pro účely zákona o daních z příjmů definovány jako dceřiné, přichází výpočet a vykázání odložené daně v úvahu pouze v těch specifických případech, kdy je ekvivalenční metoda použita u těch účetních jednotek, které z hlediska zákona o daních z příjmů nevyhovují definici dceřiné společnosti. Pokud v tomto případě bude odložená daň zúčtována a vykázána, měla

by být v budoucnu zpětně odúčtována v návaznosti na výplatu dividend či podílů na zisku nebo v tom období, ve kterém příslušná společnost splní kriteria definice dceřiné společnosti.

3. Při přecenění ekvivalencí k rozvahovému dni, kdy je původní cena finančního aktiva upravena na hodnotu nižší, přichází v úvahu účtování o odložené dani pouze v případě, že byl v minulosti zúčtován odložený daňový závazek, a to pouze do výše tohoto závazku.

4. Ustanovení ČÚS č. 003 – Odložená daň konkrétně neřeší postup při účtování odložené daně z titulu přecenění finančního majetku ekvivalencí, což znamená, že by účetní jednotka měla postupovat dle výše zmiňovaného postupu ČÚS č. 003 a účtovat výsledkově. To je však v případě nekonsolidované účetní závěrky v rozporu s obecně uznávanými účetními zásadami zakotvenými v zákoně o účetnictví. Odložená daň by v takovém případě měla být zúčtována proti neuhrazené ztrátě minulých let, respektive oproti vlastnímu kapitálu. Naopak v případě konsolidované účetní závěrky, kdy roční přírůstek čistých aktiv je vykazován jako podíl na výsledku hospodaření v ekvivalenci výsledkově, se i případná související odložená daň zúčtuje také výsledkově.

Zdůvodnění

5. Ekvivalenční metoda se používá v případech rozhodujícího či podstatného vlivu (při konsolidaci pouze v případech podstatného vlivu). Aniž je to v našich účetních předpisech tak jednoznačně uvedeno, jako například ve znění příslušných IAS/IFRS, lze přesto z díky § 66a obchodního zákoníku vyvodit, že rozhodující či podstatný vliv souvisí vždy se záměrem dlouhodobého držení a ovládnutí (uplatňování podílu na ovládnutí při podstatném vlivu), nikoliv se záměrem prodeje příslušných účastí (cenných papírů či vkladů) v blízké budoucnosti. Tento záměr je pak rozhodující i pro posouzení případné budoucí daňové povinnosti. Pokud je záměrem ovládat či se podílet na ovládnutí a dlouhodobě příslušnou účast držet, pak přicházejí v úvahu pouze příjmy z dividend (podílů na zisku) od příslušných účetních jednotek. Pokud jsou tedy předtím vykazovány přírůstky z ocenění formou ekvivalence, je třeba je považovat za zdroje, které se později případně projeví ve výnosech z dividend (podílů na zisku). Odložená daň se tedy v tomto případě týká daně z dividend či podílů, tedy daně vybírané srážkou. Dle současného zákona o daních z příjmů podléhá tato daň osvobození v případě dceřiných společností definovaných tímto zákonem. Pokud tedy bude oceňována ekvivalencí účast v takové, z hlediska daně z příjmů dceřiné společnosti, nebude odložená daň vykazována. To platí jako pro konsolidovanou, tak nekonsolidovanou účetní závěrku. Její výpočet (ve výši 15% srážkové daně) a její vykázání přichází v úvahu pouze v těch případech, kdy je uplatňován rozhodující nebo podstatný vliv v účetní jednotce, která není dceřinou společností dle zákona o daních z příjmů. Důvodem může být například nedodržení časového limitu 24 měsíců pro dceřinou společnost, či existence rozhodujícího či podstatného vlivu i při menším podílu, než činí hranice stanovená zákonem o daních z příjmů pro dceřinou společnost, což je ve zcela specifických případech možné.

6. Dle obecných účetních zásad i obsahu a účelu odložené daně by mělo její zúčtování a vykázání příslušně korigovat dosažené výsledky hospodaření a případné zdroje k rozdělení v návaznosti na budoucí daňové závazky či pohledávky související

s již uskutečněnými transakcemi a dalšími účetními operacemi účetní jednotky. Pokud tyto transakce a operace mají dopad na výsledek hospodaření běžného období, je třeba i korekci vykázat výsledkově. Pokud ale existují operace, které nemají výsledkový dopad, což je v našem případě použití ekvivalence u nekonsolidovaných účetních závěrek, pak i příslušná odložená daň by neměla být účtována výsledkově, ale kapitálově.

Dle ustanovení zákona o účetnictví postupuje účetní jednotka při použití účetních metod stanovených prováděcími právními předpisy tak, aby byl v první řadě podán věrný a poctivý obraz účetnictví. Zákon připouští ve výjimečných případech možnost použít účetní metody, které se odchyľují od účetních metod stanovených prováděcími právními předpisy. Proto v souladu s principem věrného a poctivého zobrazení je tedy možné vykázat odloženou daň ve výše uvedených případech v návaznosti na účetní operaci, která odloženou daň vyvolala, tzn. kapitálově.

V případě konsolidované účetní závěrky je při použití ekvivalence vykazován podíl na přírůstku (případně úbytku) vlastního kapitálu formou podílu na výsledku hospodaření v ekvivalenci, tedy výsledkově. Pak i případná odložená daň musí být zúčtována a vykázána výsledkově.

Datum schválení této interpretace NÚR: 14.12.2005

Zpracovatelé interpretace:

Ing. Lubomír Harna
Svaz účetních
Štěpánská 28
110 00 Praha 1
E-mail: harna@svaz-ucetnich.cz

Mgr. Edita Ševcovicová
Fučík & partneři, s.r.o.
Areál Zálesí
Pod Višňovkou 33
140 00 Praha 4
E-mail: sevcovicova@fucik.cz